

## **Обзор определяющей судебной практики по вопросам налогообложения имущества (за 9 мес. 2023 г.)**

### **1) Определение Верховного Суда Российской Федерации (далее – Верховный Суд) от 18.01.2023 № 302-КГ16-11762**

Из материалов дела следует, что в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда (далее – Судебная коллегия) обратился конкурсный управляющий ОАО о пересмотре по вновь открывшимся обстоятельствам Определения Судебной коллегии от 23.12.2016 по делу № А33-1439/2015.

В рамках рассмотрения дела в 2016 г. Судебная коллегия установила, что налоговой инспекцией проведена выездная налоговая ОАО по вопросу правильности исчисления и своевременности уплаты налогов (сборов) за период с 01.01.2012 по 31.03.2014. По результатам проверки установлена неуплата земельного налога в связи с необоснованным применением в отношении земельного участка налоговой льготы, предусмотренной подпунктом 3 пункта 2 статьи 389 Налогового кодекса Российской Федерации, действовавшей для налоговых периодов до 2013 года (далее – НК РФ).

Решением Арбитражного суда Красноярского края, оставленным без изменения постановлением Третьего арбитражного апелляционного суда, заявление ОАО общества удовлетворено. Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

Однако определением Судебной коллегии решение суда первой инстанции, постановление суда апелляционной инстанции и постановление суда кассационной инстанции отменены, в удовлетворении заявления ОАО отказано с указанием на то, что условиям для применения спорной налоговой льготы (не признаются объектом налогообложения земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд) отвечают только земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности.

Конкурсный управляющий ОАО обратился с заявлением о пересмотре определения Судебной коллегии по вновь открывшимся обстоятельствам, ссылаясь на то, что при рассмотрении дела № А33-31308/2018 Арбитражным судом Красноярского края установлена недействительность (ничтожность) сделки по приватизации земельного участка, в отношении которого установлена неуплата земельного налога.

Изучив материалы дела, проверив доводы конкурсного управляющего в соответствии с положениями статей 309 - 317 АПК РФ, Судебная коллегия не нашла основания для удовлетворения заявления.

Судебная коллегия отметила, что институт пересмотра судебных актов по вновь открывшимся (новым) обстоятельствам является чрезвычайным средством возобновления производства по делу и необходим для того, чтобы прекратить существование объективно ошибочных судебных актов в ситуации, когда об

обстоятельствах, позволяющих сделать вывод о допущенной ошибке, стало известно после вынесения этих судебных актов.

Ограничение применения данного института вытекает из необходимости соблюдения принципа правовой определенности, в том числе признания законной силы судебных решений, их неопровержимости.

Таким образом, при определении критериев пересмотра должен быть соблюден баланс между принципом правовой определенности, с одной стороны, и недопустимостью существования объективно ошибочных решений, с другой.

Пересмотр окончательного судебного решения допускается, если, во-первых, имеются доказательства, которые могут привести к иному результату судебного разбирательства, и, во-вторых, лицо, заявляющее об отмене судебного решения, обосновало, что оно не имело возможности представить соответствующие доказательства до окончания судебного разбирательства (постановление Президиума Верховного Суда от 05.06.2013 № 9-ПВ12).

Такой совокупности процессуальных оснований для пересмотра судебного акта Верховного Суда по делу не имеется.

По мнению Судебной коллегии, предметом спора по делу являлся вопрос о том, вправе ли ОАО, являющееся коммерческой организацией, применять налоговую льготу по земельному налогу, предусмотренную подпунктом 3 пункта 2 статьи 389 НК РФ в отношении земельных участков, ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд.

Отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и отказывая в удовлетворении заявления ОАО, Судебная коллегия пришла к выводу об отсутствии данного права у ОАО, поскольку вышеназванным условиям для применения налоговой льготы согласно положениям статей 27 и 93 Земельного кодекса Российской Федерации отвечают только земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности.

В связи с этим Судебная коллегия пришла к выводу о законности решения налоговой инспекции, которым ОАО земельный налог в отношении земельного участка, находившегося в частной собственности ОАО, исчислен по общеустановленным правилам без применения налоговой льготы.

В связи с этим по общему правилу плательщиком земельного налога является лицо, которое в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок. Обязанность уплачивать земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, то есть внесения записи в реестр, и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок (пункт 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.07.2009 № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога»).

Исходя из приведенных положений, если сделка в отношении земельного участка фактически исполнена, ее несоответствие нормам законодательства,

регулирующим хозяйственную деятельность, значения для налогообложения не имеет.

***Нарушение норм гражданского, земельного и иного законодательства при получении земельного участка само по себе не является основанием для освобождения от налогообложения лица, которое согласно данным публичного (государственного) реестра выступало собственником имущества и, как предполагается, по общему правилу имело возможность извлечения выгоды из использования имущества в своей экономической деятельности.***

В ином случае освобождение от налогообложения по сути становилось бы преимуществом налогоплательщика, получившего имущество в нарушение закона, а бремя налогообложения – возлагалось бы на лицо, являющееся потерпевшим от правонарушения, что не отвечает основным началам законодательства о налогах и сборах и создает неправильные стимулы поведения участников оборота (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда от 22.06.2016 № 308-КГ15-19017, от 26.02.2021 № 309-ЭС20-18883).

***Таким образом, в охваченный налоговой проверкой период согласно данным государственного реестра именно ОАО являлось лицом, в собственности которого находится данный земельный участок, и, следовательно, в публичных отношениях - по общему правилу выступает лицом, обязанным к уплате земельного налога.***

Последующее прекращение права собственности на земельный участок в связи с нарушениями закона, допущенными при его передаче в частную собственность, в силу изложенных выше положений само по себе не является обстоятельством, с безусловностью освобождающим лицо от уплаты налога и, следовательно, не позволяет сделать вывод о возникновении конфликта судебных актов.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия не нашла предусмотренных статьей 311 АПК РФ оснований для пересмотра определения от 23.12.2016 № 302-КГ16-11762 по делу № А33-1439/2015.

## **2) Определение Верховного Суда от 18.01.2023 № 306-ЭС22-26675**

Из материалов дела следует, что ПАО обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании недействительным решения налогового органа об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Решением суда в удовлетворении заявленных требований ПАО отказано, а постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда решение суда оставлено без изменения.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды исходили из того, что спорное имущество, исключенное ПАО из объектов налогообложения по налогу на имущество организаций с 01.01.2019, является составной частью единого недвижимого комплекса - гидроэлектростанции, задействовано в едином технологическом процессе, объединено неразрывной технологической связью, следовательно, относится к объектам недвижимости (сложная вещь) и должно входить в расчет среднегодовой стоимости имущества за 2019 год.

В кассационной жалобе ПАО просило отменить принятые по делу судебные акты, мотивируя неправильным применением судами норм материального права.

Проверив законность обжалуемых актов в порядке статьи 286 АПК РФ, арбитражный суд кассационной инстанции не нашел оснований для их отмены.

Налоговой инспекцией проведена камеральная налоговая проверка представленной ПАО налоговой декларации по налогу на имущество организаций за 2019 год. По результатам проверки принято решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым налогоплательщику предложено уплатить недоимку по налогу на имущество организаций.

Основанием вынесения решения явилось неправомерное занижение налоговой базы по налогу на имущество организаций за 2019 год в отношении имущества (гидрогенерирующее оборудование), модернизируемого (реконструированного) в процессе реализации инвестиционного проекта вследствие его отнесения к движимому имуществу, а также в отношении имущества, относящегося к линиям энергопередачи и сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью линий энергопередачи, составляющей единый функциональный комплекс.

Суд кассационной инстанции обратил внимание, что под объектом электросетевого хозяйства понимается как электросетевой комплекс, обслуживающий определенную территорию в целом, так и отдельные части такого комплекса.

***Объекты электросетевого комплекса являются по своей правовой природе сложной вещью, в состав которой может входить как движимое, так и недвижимое имущество, предполагающее использование по общему назначению и рассматриваемое как одна вещь; вынужденное деление единого имущественного электросетевого комплекса как сложной вещи приводит к фактической невозможности использования имущества по целевому назначению и осуществления деятельности по оказанию услуг по передаче электрической энергии (Определение Верховного Суда от 03.09.2018 № 307-КГ18-13146).***

Статьей 3 Федерального закона от 21.07.1997 № 117-ФЗ «О безопасности гидротехнических сооружений» определено, что плотины, здания гидроэлектростанций, а также другие сооружения, предназначенные для использования на водных ресурсах, отнесены к гидротехническим сооружениям.

Согласно информации, предоставленной филиалом ФГБУ «ФКП Росреестра», ПАО на праве собственности принадлежит сооружение (объект недвижимости) с назначением: производственное (линейное), сооружения гидротехнические, энергетический производственно-технологический комплекс – гидроэлектростанция (ГЭС), в составе: 23 зданий, сооружений, 6 гидротехнических сооружений, инженерных сетей.

Гидроэлектростанция проектируется как единая система, включающая в себя комплекс технических решений, которые обеспечивают возможность использования проектируемых гидроэлектростанций по их функциональному назначению и их надежной и безопасной работы в составе энергосистемы, в том числе решений по составу и выбору оборудования, его компоновке, определению электрических схем, оснащению ГЭС системами и устройствами технологического управления, релейной

защиты и автоматики, телемеханики и связи, обеспечению работоспособности, надежности и живучести ГЭС.

ПАО в рамках реализуемого инвестиционного проекта производит модернизацию (реконструкцию) гидрогенерирующего оборудования.

В состав имущества, исключенного ПАО из объектов налогообложения, входят оборудование и устройства, предназначенные и используемые для выработки и передачи электрической энергии (автотрансформаторы силовые, выключатели высоковольтные воздушные, выключатели высоковольтные элегазовые, датчики проводимости типа ОПН, заградители высокочастотные, закрытое распределительное устройство, комплектные распределительные устройства, конденсаторы связи, ограничители перенапряжения нелинейные, ограничители перенапряжения ОПН, ошиновка распределительного устройства ОРУ, подстанции трансформаторные комплектные, разъединители высоковольтные, ресиверы, трансформаторы напряжения высоковольтные, система шин ОРУ, трансформаторы силовые, трансформаторы тока высоковольтные, установки вакуумные масляные, установки компрессорные, устройства отбора напряжения, электрические защиты, станция тип ОПС-2, установка регенерационная дегазаторная), всего 378 объектов.

Налогоплательщик полагает, что спорное имущество является движимым, выступает самостоятельными объектами основных средств, не имеет какой-либо прочной связи с землей и может быть перемещено без каких-либо разрушений. ПАО ссылается на то, что оно приобрело спорные объекты в качестве движимого имущества и правомерно приняло их на учет в качестве отдельных инвентарных объектов основных средств, а не в качестве составных частей капитальных сооружений и зданий.

***Однако, как установили суды, в силу физических и эксплуатационных свойств спорные объекты являются неотъемлемой технологической частью сооружения – ГЭС. Передача и распределение электрической энергии без исключенного ПАО имущества будет невозможна. Исключение указанного имущества из работы может привести в конечном итоге к нарушению требований к бесперебойному снабжению потребителей электрической энергией.***

Согласно информации, представленной Нижне-Волжским управлением Ростехнадзора, исключенное ПАО из налогообложения оборудование является неотъемлемой частью линий электропередачи, следовательно, передача электроэнергии без данного оборудования невозможна, объекты вне линий электропередачи не могут использоваться по назначению, линии электропередачи являются единым объектом, объединенным неразрывной технологической связью, данное оборудование участвует в производстве, преобразовании, распределении и отпуске электрической энергии.

***Суд кассационной инстанции также отметил, что согласно заключению эксперта каждый объект, поименованный в перечне (378 объектов), принадлежащий налогоплательщику, является неотъемлемой частью линий энергопередачи; линии энергопередачи и объекты, поименованные в перечне объединены единым назначением, они задействованы в технологическом процессе, между ними присутствует неразрывная технологическая связь. При***

демонтаже спорных объектов, указанных в перечне, единый недвижимый энергетический производственно-технологический комплекс линии энергопередачи ГЭС не будет соответствовать требованиям нормативно-технической документации, что значительно повлияет на безопасность, эффективность и функциональность линий энергопередачи. Демонтаж поименованных в перечне объектов причинит ущерб целевому (проектному) и безопасному функционированию линий энергопередач.

*Таким образом, признав, что ГЭС представляет собой комплекс объединенных единым производственным назначением и технологическим режимом работы зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически или технологически, возведенных по единому проекту и расположенных на одном земельном участке, что спорные объекты, входящие в состав гидроэлектростанции, являются ее составной частью и относятся к сложной вещи, и выделение из состава ГЭС спорных объектов в рассматриваемом случае является искусственным разделением в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, выступающего недвижимым объектом (сооружением), суды пришли к выводу о занижении ПАО налоговой базы по налогу на имущество за 2019 год.*

В этой связи Арбитражный суд Поволжского округа, руководствуясь статьями 284, 286 - 289 АПК РФ, постановил постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда оставить без изменения, кассационную жалобу ПАО без удовлетворения.

Определением Верховного Суда от 18.01.2023 № 306-ЭС22-26675 ПАО отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии, поскольку доводы жалобы налогоплательщика не позволяют сделать вывод о том, что при рассмотрении дела допущены нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, приведшие к судебной ошибке существенного и непреодолимого характера.

### **3) Определение Верховного Суда от 06.03.2023 № 306-ЭС23-510**

Из материалов дела следует, что ПАО обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Суда, оставленным без изменений постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда, в удовлетворении заявленных требований отказано.

ПАО обратилось с кассационной жалобой, в которой просило вынесенные судебные акты отменить, принять новый судебный акт о признании недействительным решения налогового органа либо направить дело на новое рассмотрение.

В кассационной жалобе ПАО оспаривает выводы судов первой и апелляционной инстанций, считая, что выводы судов об отнесении спорных объектов к единому электросетевому технологическому комплексу не соответствуют нормам материального права и материалам дела, полагая, что спорные объекты относятся к

вспомогательному технологическому оборудованию, являющемуся движимым имуществом, и не могут быть учтены в качестве единого инвентарного объекта.

Арбитражный суд кассационной инстанции, изучив материалы дела, доводы кассационной жалобы, заслушав представителей заявителя и налогового органа, проверив законность обжалуемых судебных актов в порядке статьи 286 АПК РФ, не нашел оснований для их отмены.

Как следует из материалов дела, налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации по налогу на имущество организаций за 12 месяцев 2019 года, представленной ПАО.

По итогам проверки налоговый орган пришел к выводу, что ПАО неправомерно занижена налоговая база (занижение остаточной стоимости основных средств) в связи с исключением ПАО с 01.01.2019 из объектов налогообложения имущества, относящегося к линиям энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью линий энергопередач (пункты 1 и 2 статьи 382 НК РФ).

Проанализировав материалы дела, суд первой инстанции правомерно исходил из того, что при рассмотрении состава объекта недвижимого имущества необходимо учитывать нормы Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ) ОК 013-2014 (СНС 2008), утвержденного приказом Госстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст, а также Федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений» (далее – Закон № 384-ФЗ), согласно которым сооружение – это результат строительства, представляющий собой объемную, плоскостную или линейную строительную систему, имеющую наземную, надземную и (или) подземную части, состоящую из несущих, а в отдельных случаях и ограждающих строительных конструкций и предназначенную для выполнения производственных процессов различного вида, хранения продукции, временного пребывания людей, перемещения людей и грузов. Сооружения являются объектами, прочно связанными с землей.

Объектом классификации материальных основных фондов в ОКОФ является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельно конструктивно обособленный предмет, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов.

***Поэтому под объектом недвижимого имущества понимается единый конструктивный объект капитального строительства как совокупность указанных в статье 2 Закона № 384-ФЗ объектов, функционально связанных со зданием (сооружением) так, что их перемещение без причинения несоразмерного ущерба назначению объекта недвижимого имущества невозможно.***

Суд первой инстанции указал, что обязательное наличие спорного оборудования в составе ЛЭП определено множеством технических нормативных актов, направленных на обеспечение функционирования, безопасности, учета и т.д. при передаче электроэнергии, а, следовательно, каждый исключенный налогоплательщиком объект является неотъемлемой технологической частью линий энергопередачи, составной частью единого недвижимого комплекса с учетом особенностей технологического процесса.

В силу физических и эксплуатационных свойств спорные объекты приобретают свойства сооружения капитального характера в составе недвижимого комплекса – ЛЭП, поскольку предназначены для ее функционирования и связаны с ней как с объектом недвижимости общим назначением.

*Кроме того, судом отмечено, что выводы, изложенные в экспертном заключении, подтверждают позицию налогового органа о том, что спорные объекты, исключенные из налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций за 2019 год, являются составными частями технологически сложных объектов, неотъемлемой частью линий энергопередачи, составной частью единого недвижимого комплекса, чья функциональная и технологическая связь обусловлена единством технологического процесса передачи и распределения электроэнергии, т.е., принципом технологического единства электроэнергетики, закрепленным в статье 6 Федерального закона от 26.03.2003 № 35-ФЗ «Об электроэнергетике» (далее – Закон № 35-ФЗ), который выражает тесную функциональную связь основных компонентов электроэнергетики: единой национальной (общероссийской) электрической сети, территориальных распределительных сетей, по которым осуществляется передача электрической энергии, и единой системы оперативно-диспетчерского управления.*

Исследуемые объекты не созданы для выполнения самостоятельного производственного процесса (для переработки, передачи, распределения и т.д.) и могут быть использованы, согласно их функционалу, только в составе электрических сетей, линий энергопередачи, их демонтаж невозможен без нанесения несоизмеримого ущерба и без утраты ими работоспособности в смысле единства технологического процесса по передаче, распределению электроэнергии по линиям энергопередачи.

Суд апелляционной инстанции, повторно проанализировав материалы дела, согласился с выводами суда первой инстанции, указав, что квалификация налогоплательщиком спорных объектов *в качестве движимого имущества и выделение их из состава ЛЭП в рассматриваемом случае является искусственным разделением в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, выступающего недвижимым объектом (сооружением).*

В этой связи Арбитражный суд Поволжского округа, руководствуясь статьями 284, 286 - 289 АПК РФ, постановил решение суда первой инстанции и постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда оставить без изменения, кассационную жалобу без удовлетворения.

Определением Верховного Суда от 06.03.2023 № 306-ЭС23-510 ПАО отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии, поскольку доводы жалобы не позволяют сделать вывод о том, что при рассмотрении дела допущены нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, приведшие к судебной ошибке существенного и непреодолимого характера.

#### **4) Определение Верховного Суда от 14.04.2023 № 303-ЭС23-5254**

Из материалов дела следует, что ООО обратилось в Арбитражный суд Приморского края с заявлением о признании недействительным решения налогового

органа об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением суда, оставленным без изменения постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Не согласившись с состоявшимися по делу судебными актами, ООО обратилось с кассационной жалобой, в которой просит решение суда первой инстанции и постановление апелляционного суда отменить, принять новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований в полном объеме.

В кассационной жалобе налогоплательщик приводит доводы о том, что спорные объекты не отвечают признакам недвижимого имущества и соответственно включение их стоимости в налоговую базу для исчисления налога на имущество организации неправомерно. Обращает внимание на отсутствие государственной регистрации права собственности на спорные объекты как единый недвижимый комплекс. Считает, что участие объектов в едином технологическом процессе не является определяющим критерием для их квалификации в качестве недвижимого имущества. В подтверждение своей позиции ссылается на судебную практику.

Изучив материалы дела, правильность применения судами первой и апелляционной инстанций норм материального права и соблюдение норм процессуального права, суд кассационной инстанции пришел к выводу об отсутствии оснований для удовлетворения кассационной жалобы в силу следующего.

Как установлено судами и следует из материалов дела, налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации общества по налогу на имущество организаций за 2019 год.

По результатам проверки налоговой инспекцией установлено неправомерное исключение ООО из объектов налогообложения 46 объектов, что привело к занижению налоговой базы и неисчислению налога.

Суд кассационной инстанции в постановлении обратил внимание, что при рассмотрении состава объекта недвижимого имущества необходимо учитывать нормы Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008), а также Закон № 384-ФЗ, согласно которым здание и сооружение - это результат строительства, представляющий собой объемную (плоскостную или линейную) строительную систему, имеющую надземную и (или) подземную части, системы инженерно-технического обеспечения и иные объекты (пункт 2 статьи 2 Закона № 384-ФЗ).

В соответствии со статьей 3 Закона № 35-ФЗ к объектам электросетевого хозяйства относятся линии электропередачи, трансформаторные и иные подстанции, распределительные пункты и иное предназначенное для обеспечения электрических связей и осуществления передачи электрической энергии оборудование.

Объекты электросетевого комплекса являются по своей правовой природе сложной вещью, в состав которой может входить как движимое, так и недвижимое имущество, предполагающее использование по общему назначению и рассматриваемое как одна вещь. Вынужденное деление единого имущественного электросетевого комплекса как сложной вещи приводит к фактической невозможности использования имущества по целевому назначению и осуществления

деятельности по оказанию услуг по передаче электрической энергии (Определение Верховного Суда от 03.09.2018 № 307-КГ18-13146).

Таким образом, под объектом электросетевого хозяйства понимается как электросетевой комплекс, обслуживающий определенную территорию в целом, так и отдельные части такого комплекса.

Согласно ГОСТ 19431-84 «Энергетика и электрификация. Термины и определения» под электростанцией понимается энергоустановка или группа энергоустановок для производства электрической энергии или электрической энергии и тепла. При этом энергоустановка - это комплекс взаимосвязанного оборудования и сооружений, предназначенный для производства или преобразования, передачи, накопления, распределения или потребления энергии. Тепловой электростанцией признается электростанция, преобразующая химическую энергию топлива в электрическую энергию и тепло.

***Судами установлено из материалов дела, что ООО в 2019 году исключены из налоговой базы по налогу на имущество организаций вследствие отнесения к движимому имуществу следующие объекты основных средств: котлы (котлоагрегаты), открытые установки трансформаторов, открытые распределительные устройства, пылеприготовления к котлу, трубопроводы, турбоагрегаты (турбогенераторы), тягодутьевые устройства к котлу (котлоагрегату).***

Согласно сведениям Управления Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии по Приморскому краю за ООО зарегистрировано право собственности на сооружение – энергетический производственно-технологический комплекс «ГРЭС».

В состав объекта – «тепловая электростанция» включены здания, сооружения, узлы и системы, обеспечивающие выработку электрической и тепловой энергии и участвующие в этом процессе.

Суд кассационной инстанции отметил, что исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства в соответствии с положениями главы 7 АПК РФ, а именно инвентарные карточки учета основных средств (форма № ОС-6), техническую документацию, акты приемки в эксплуатацию государственной приемочной комиссии, инструкций по эксплуатации спорных объектов, технические паспорта, первичные документы, подтверждающие ремонт спорного оборудования, суды правомерно установили, что имущество ООО представляет собой тепловую паротурбинную электростанцию с комбинированной выработкой электроэнергии и тепла, построена по блочной схеме; сооружение – энергетический производственно-технологический комплекс «ГРЭС» – включает в себя совокупность объединенных единым назначением зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически и технологически, в том числе линейных объектов сооружения (железные дороги, линии электропередачи, трубопроводы и другие), возведенных по единому проекту и расположенных на одном земельном участке, и, соответственно, является недвижимым имуществом.

Поскольку станция имеет специальное назначение (производство электрической и тепловой энергии, передача ее потребителям), деление станции на здание и оборудование и использование последнего самостоятельно и отдельно друг

от друга невозможно, каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса.

*Таким образом, суды обоснованно пришли к выводу о том, что ГРЭС является сооружением – единым комплексом конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенное для выполнения определенной работы – выработки электрической и тепловой энергии.*

Суд кассационной инстанции не принял доводы заявителя кассационной жалобы о необоснованном отклонении судами доказательств (писем заводоизготовителей) о мобильности, возможности перемещения и демонтажа спорных объектов, поскольку они не влияют на оценку технологических характеристик спорного оборудования в комплексе и сохранении функционального назначения и заявленной проектной мощности ГРЭС.

В этой связи Арбитражный суд Дальневосточного округа руководствуясь статьями 284, 286 - 289 АПК РФ, постановил решение суда первой инстанции и постановление Пятого арбитражного апелляционного суда оставить без изменения, кассационную жалобу без удовлетворения.

Определением Верховного Суда от 14.04.2023 № 303-ЭС23-5254 ООО отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии, поскольку доводы жалобы налогоплательщика не позволяют сделать вывод о том, что при рассмотрении дела допущены нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, приведшие к судебной ошибке существенного и непреодолимого характера.

#### **5) Определение Верховного Суда от 07.08.2023 № 306-ЭС23-13723**

Из материалов дела следует, что ТСН обратилось в Арбитражный суд Московской области с заявлением о признании незаконными действий налоговой инспекции, выразившихся в неправомерном перерасчете земельного налога за 2020 год в сторону увеличения с применением ставки 1,5%.

Решением суда, оставленным без изменений постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Отказывая в удовлетворении требований, суд первой инстанции указал, что спорные земельные участки не использовались ТСН по назначению, установленные в ходе судебного разбирательства обстоятельства свидетельствуют об использовании земельных участков в предпринимательской деятельности, направленной на систематическое извлечение прибыли, что не отвечает условиям применения пониженной ставки земельного налога, что в свою очередь свидетельствует о невозможности применения при исчислении земельного налога за 2020 год пониженной ставки налога, равной 0,3 процента, в отношении земельных участков, принадлежавших ТСН.

Не согласившись с принятыми по делу судебными актами, ТСН обратилось в Арбитражный суд Московского округа с кассационной жалобой, в которой просит суд округа отменить принятые по делу судебные акты и направить дело на новое рассмотрение.

Суд кассационной инстанции, изучив материалы дела, обсудив доводы кассационной жалобы, заслушав явившихся в судебное заседание лиц, участвующих в деле, и проверив в порядке статей 284, 286 АПК РФ правильность применения арбитражными судами первой и апелляционной инстанций норм материального и процессуального права, а также соответствие выводов, содержащихся в обжалуемых решении и постановлении, установленным по делу фактическим обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам, не нашел оснований для отмены или изменения судебных актов суда первой и апелляционной инстанций ввиду следующего.

Из установленных судебными инстанциями фактических обстоятельств по делу усматривается, что 21.09.2021 в соответствии с пунктом 5 статьи 397 НК РФ в отношении ТСН сформировано Сообщение об исчисленной налоговым органом сумме земельного налога 21.09.2021 (далее – Сообщение) за 2020 год.

Сумма земельного налога согласно указанному Сообщению исчислена с применением ставки налога 1,5% в отношении 1140 земельных участков.

Как отмечено в постановлении суда кассационной инстанции, налоговым органом установлено, что ТСН кроме основной деятельности занималось покупкой и продажей земельных участков.

При этом судом кассационной инстанции отмечены установленные судами обстоятельства, согласно которым ТСН в информационной сети Интернет на сайтах размещена информация о продаже земельных участков, что свидетельствует о ведении заявителем предпринимательской деятельности с целью извлечения прибыли. Кроме того, согласно выписке из единого государственного реестра юридических лиц основной вид деятельности заявителя - управление эксплуатацией нежилого фонда. Анализ полученных документов и информации, отраженной в сети Интернет, свидетельствует об активной рекламе земельных участков, принадлежащих ТСН, с целью дальнейшей реализации земельных участков и получения прибыли.

ТСН является некоммерческой организацией, созданной в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом от 15.04.1998 № 66-ФЗ «О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан». Согласно абзацу 3 пункта 4.2, пункту 4.3 устава члены товарищества обязаны своевременно уплачивать членские, вступительные и целевые взносы, предусмотренные Федеральным законом и уставом, а также налоги и платежи.

Однако, исходя из выписки по расчетным счетам товарищества перечисление периодических, вступительных, целевых взносов от членов некоммерческого партнерства не установлено.

Данные обстоятельства свидетельствуют о невозможности применения пониженной ставки земельного налога в отношении спорных земельных участков. Указанная позиция изложена Верховным Судом в Определении от 18.05.2015 по делу № 305-КГ14-9101.

Также суд кассационной инстанции обратил внимание, что согласно абзацу четвертому подпункта 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства и

огородничества, установлена пониженная предельная налоговая ставка по земельному налогу в размере 0,3 процента кадастровой стоимости.

При этом для применения пониженной налоговой ставки по земельному налогу необходимо учитывать не только категорию земель и вид разрешенного использования земельного участка, но и целевой характер использования таких земель (Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19.02.2014 № ВАС-1310/14).

Частью 7 статьи 54 Федерального закона от 29.07.2017 № 217-ФЗ «О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 217-ФЗ) установлено, что виды разрешенного использования земельных участков «дачный земельный участок», «для ведения дачного хозяйства», «для дачного строительства», а также «садовый земельный участок», «для садоводства», «для ведения садоводства», содержащиеся в ЕГРН и (или) указанные в правоустанавливающих или иных документах, считаются равнозначными. Земельные участки, в отношении которых установлены такие виды разрешенного использования, являются садовыми земельными участками.

При этом пунктом 1 статьи 3 Закона № 217-ФЗ установлено, что садовый земельный участок - земельный участок, предназначенный для отдыха граждан и (или) выращивания гражданами для собственных нужд сельскохозяйственных культур с правом размещения садовых домов, жилых домов, хозяйственных построек и гаражей.

Таким образом, в отношении земельных участков с видом разрешенного использования «для дачного строительства» применяется налоговая ставка по земельному налогу, установленная в отношении земельных участков, предоставленных для садоводства, т.е. не превышающая 0,3 процента от кадастровой стоимости.

В случае использования указанных выше земельных участков в коммерческой деятельности (включая перепродажу, получение прибыли от коммерческой деятельности) подлежат применению налоговые ставки, устанавливаемые представительными органами муниципальных образований для прочих земельных участков – 1,5 процента.

***С учетом изложенного, принадлежность земельного участка на праве собственности организации, созданной для осуществления предпринимательской деятельности, обуславливает его налогообложение по налоговой ставке, установленной для соответствующих земельных участков, используемых в предпринимательской деятельности.***

Суд кассационной инстанции обратил внимание на Определение Верховного Суда от 20.06.2018 № 301-КГ18-7425, в котором указано, что по смыслу налогового законодательства пониженные ставки земельного налога устанавливаются для некоммерческих организаций и физических лиц, непосредственно использующих земли в целях удовлетворения личных потребностей при ведении дачного хозяйства или дачного строительства.

В этой связи суд кассационной инстанции согласился с выводом судов нижестоящих инстанций о том, что товарищество создано исключительно с целью

формального соблюдения требования о некоммерческом статусе собственника земельных участков для применения пониженной ставки земельного налога.

В этой связи Арбитражный суд Московского округа, руководствуясь статьями 284, 286 - 289 АПК РФ, постановил решение суда первой инстанции и постановление Десятого арбитражного апелляционного суда оставить без изменения, кассационную жалобу без удовлетворения.

Определением Верховного Суда от 07.08.2023 № 305-ЭС23-13723 ТСН отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии, поскольку доводы жалобы налогоплательщика не позволяют сделать вывод о том, что при рассмотрении дела допущены нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, приведшие к судебной ошибке существенного и непреодолимого характера.